

The logo for Ampeli Tax Law Offices features the word "AMPELI" in a bold, dark blue, sans-serif font. The letter "A" is stylized with a horizontal line through its middle. Below the word "AMPELI" is a thin horizontal line, and underneath that, the words "TAX LAW OFFICES" are written in a smaller, dark blue, all-caps, sans-serif font.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

שיקולי התאגדות ותכנוני מס לבעלי שליטה איילת אור - בית ספר למיסים

עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
20 ביוני 2022

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- שיקולים כללים בצורת הפעילות;
- הגדרות שונות לבעלי שליטה ותכנוני מס;
- חברות ארנק בפקודה ובחוק הביטוח הלאומי;
- רכישה עצמית של מניות חברה;
- חברה משפחתית;
- חברת בית;
- שותפויות;
- בעלי שליטה במישור המיסוי הבינלאומי;

שיקולים כלליים

שיקולים בהתאגדות העסק

- מחזור הפעילות;
- צפי גדילת העסק;
- חשיפה לסיכונים עסקיים – תביעות, אחריות מקצועית וכו';
- מספר העובדים ומורכבות העסק/ הפעילות;
- מקום הפעילות – בישראל או בחו"ל, במרחב המקוון או הפיזי?
- צריכה פרטית;
- הוצאות נלוות – הנהלת חשבונות, ראיית חשבון וכו'.
- שיקולי מס;

פעילות כיחיד או חברה

פעילות כיחיד או חברה

מדרגות מס ליחידים (2022) – סעיף 121(ב) לפקודה – "הכנסה מיגיעה אישית".

שיעור המס	הכנסה חודשית (יגיעה אישית)	שיעור המס	הכנסה שנתית (יגיעה אישית)
10%	עד ₪ 6,450	10%	עד ₪ 77,400
14%	₪ 9,240 - 6,451	14%	₪ 110,880 - 77,401
20%	₪ 14,840 - 9,241	20%	₪ 178,080 - 110,881
31%	₪ 20,620 - 14,841	31%	₪ 247,440 - 178,081
35%	₪ 42,910 - 20,621	35%	₪ 514,920 - 247,441
47%	₪ 55,270 - 42,911	47%	₪ 663,240 - 514,921
50% (מס יסף)	₪ 55,271 ומעלה	50%	₪ 663,241 ומעלה

דמי ביטוח לאומי

מחלק ההכנסה שמעל 60% מהשכר הממוצע ועד ההכנסה המרבית החייבת בדמי ביטוח 45,075 ₪ - (שיעור מלא)	מחלק ההכנסה שעד 60% מהשכר הממוצע 6,331 ש"ח - (שיעור מופחת)	דמי ביטוח לאומי
12.83%	2.87%	דמי ביטוח לאומי
5%	3.1%	דמי ביטוח בריאות
17.83%	5.97%	סך הכל

פעילות כיחיד או חברה

מס חברות בישראל – סעיף 126(א) לפקודה – 23%

שיעור המס הסופי ("עד הכיס")	סעיף 125 ב (2) לפקודה	שיעור המס בעת משיכת דיבידנד
46.1%	30%	בעל מניות מהותי
48.41%	33%	מס יסף 121ב

שיקולי מס

פעילות כעצמאי או באמצעות גוף "שקוף"-

- מיסוי "חד שלבי" לפי סעיף 121 לפקודה;
- תשלומי מקדמות למס הכנסה וביטוח לאומי, בהתאם להכנסות שדווחו למס הכנסה בשנים הקודמות;
- אפשרות לנכות לצרכי מס הפקדות לחסכונות פנסיונים וקרנות השתלמות;
- תקנות ניכוי הוצאות רכב;
- ניכוי דמי ביטוח(סעיף 47א(א) לפקודה - 52% מהתשלום לביטוח לאומי (לא כולל מס בריאות) מותר בניכוי מההכנסה שאינה הכנסת עבודה.
- ניכוי הוצאות נוספות בכפוף למבחני הפקודה (הוצאה כרוכה, שמירה על הקיים וכו').

פעילות כיחיד או חברה

פעילות כחברה:

- כאשר הבחירה היא להתאגד כחברה אופן המיסוי יהיה "דו שלבי", תחילה יחול סעיף 126(א) לפקודה, על הכנסותיה של החברה, המחיל שיעור מס על הכנסותיה בשיעור של 23%.
- משיכת דיבידנד תחוב בשיעור מס נוסף שינוע בין 25%-33%.
- התנהלות בתור חברה מאפשרת לכאורה לשלוט בגובה חבות המס באמצעות משיכת משכורות.
- רכב צמוד - תקנות זקיפת שווי רכב/ עבודה מול החברה כעוסק מורשה – תקנות ניכוי הוצאות רכב.
- דיבידנד אינו חייב בדמי ביטוח לאומי.

הגדרת "בעל שליטה" בסעיפים שונים

סעיף 3(ט) – הגדרת "בעל שליטה"

- סעיף 3(ט) לפקודה מגדיר את המונח "בעל שליטה" כדלקמן:
"מי שמחזיק או זכאי לרכוש, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו, אחד מאלה:
(1) 5% מהון המניות שהוצא;
(2) 5% לפחות מכוח ההצבעה בחברה;
(3) זכות לקבל 5% לפחות מרווחי החברה או מנכסיה בעת פירוק;
(4) זכות למנות מנהל;
- לעניין סעיף זה, המונח "קרוב" מוגדר כך:
"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד)(1);"
- סעיף 76(ד)(1) לפקודה מגדיר את המונח "קרוב" כדלקמן:
"אדם וקרובו"; "קרוב", לענין זה – בין זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן – הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

סעיף 3(ט) – הגדרת "בעל שליטה" (המשך)

- **"מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש –**
 - (א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;**
 - (ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף 2(1) זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;**
 - (ג) בזכות או בהלוואה שפסקאות משנה (א) או (ב) אינן חלות עליה שקיבל בעל שליטה, או קרובו, מחברה שבשליטתו - כהכנסה לפי סעיף 2(4);"**

סעיף 32(9) לפקודה – הגדרת "בעל שליטה"

- סעיף 32(9) לפקודה מגדיר את המונח "בעל שליטה" כדלקמן:
"בעל שליטה" – מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם קרובו באחת מאלה:
(א) ב- 10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב – 10% לפחות מכוח ההצבעה;
(ב) בזכות להחזיק ב – 10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב – 10% לפחות מכוח ההצבעה או בזכות לרכשם;
(ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים;
(ד) בזכות למנות מנהל;"
- המונח "קרוב" מוגדר כך:
"קרוב" – כמשמעותו בסעיף 76(ד)
- סעיף 76(ד) לפקודה מגדיר את המונח "קרוב" כך:
"בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה."

פעילות כיחיד או חברה

תשלום סכום מענק עקב פרישה מהחברה -

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל –

(9)(א)(1) תשלום סכומי מענק עקב פרישה או עקב מוות הפטורים ממס לפי סעיף 9(7א) ששילמה חברה שהיא בשליטתם של לא יותר מחמישה בני אדם, כמשמעותה בסעיף 76, לבעל שליטה שהוא חבר בה או לאחר במקומו, בשל שנות עבודה עד שנת 1975;

...

(3) קצבה ששילמה חברה כאמור בפסקת משנה (1) למי שהיה עובד בחברה ובעל שליטה בה או לקרובו, העולה על משכורתו הממוצעת בתקופת עבודתו ומוכפלת ב-1.5% בשל כל שנת עבודה; בפסקה זו, "משכורת ממוצעת" – סך כל הכנסתו של העובד מעבודה כאמור בסעיף 2(2) במהלך כל שנות עבודתו בחברה, כשהוא מחולק בשנות עבודה בחברה;

אפשרות לתכנון מס לקראת פרישה – הוצאה מוכרת ברמת החברה וקבלת פטור חלקי מכוח סעיף 9ב לפקודה.

סעיף 88 – הגדרת "בעל מניות מהותי"

בעל מניות מהותי מוגדר בסעיף 88 לפקודה בזו הלשון :

"מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או יחד עם אחר, ב - 10% לפחות באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בחבר בני אדם."

"יחד עם אחר" - יחד עם קרובו, וכן יחד עם מי שאינו קרובו ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של חבר-בני-האדם, במישרין או בעקיפין;
"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם, מוגדר ככל אחת מאלה:

(1) הזכות לרווחים;

(2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;

(3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;

(4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;

(5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת

זכותו; והכל, בין שהיא מכח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;

סעיף 88 – הגדרת "בעל מניות מהותי"

"אמצעי שליטה", בחבר-בני-אדם, מוגדר ככל אחת מאלה:

- (1) הזכות לרווחים;
 - (2) הזכות למנות דירקטור או מנהל כללי בחברה, או בעלי תפקידים דומים בחבר-בני-אדם אחר;
 - (3) זכות הצבעה באסיפה כללית בחברה, או בגוף מקביל לה בחבר-בני-אדם אחר;
 - (4) הזכות לחלק ביתרת הנכסים לאחר סילוק החובות בעת פירוק;
 - (5) הזכות להורות למי שלו זכות מן הזכויות האמורות בפסקאות (1) עד (4) על הדרך להפעלת זכותו;
- והכל, בין שהיא מכח מניות, זכויות למניות או זכויות אחרות, לרבות באמצעות הסכמי הצבעה או נאמנות;

סעיף 88 – הגדרת "בעל מניות מהותי"

"קרוב" - כל אחד מאלה:

(1) בן זוג, אח, אחות, הורה, הורה הורה, צאצא וצאצא של בן זוג, ובן זוגו של כל אחד מאלה;

(2) צאצא של אח או של אחות, ואח או אחות של הורה;

(3) חבר-בני-אדם שבהחזקת אדם או קרובו, אדם המחזיק בו וחבר- בני-אדם המוחזק בידי אדם

המחזיק בו; לענין הגדרה זו, "החזקה" - במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-25% לפחות

באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה;

(4) נאמן כהגדרתו בסעיף 75ג, לגבי היוצר בנאמנות תושבי ישראל או בנאמנות הדירה וכן נאמן

לגבי נהנה בנאמנות נהנה תושב חוץ או בנאמנות לפי צוואה;

מיסוי חברת ארנק בעל מניות בחברת מעטים

מיסוי חברות ארנק

סימן ב'1: בעל מניות מהותי בחברה מעטים:

סע' 62א לפקודה:

הכנסה חייבת של חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 (שאינה חברת משלח יד זרה), הנובעת מפעילות של יחיד שהוא בעל מניות מהותי בה, תיחשב כהכנסתו של היחיד במצבים הבאים:
המצב הראשון -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סע' 2(1), 2(2) או 2(10), לפי העניין - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות היחיד בחבר בני אדם אחר, לרבות **בצד קשור** לאותו חבר בני אדם, **כנושא משרה או הענקת שירותי ניהול וכיו"ב**, והיחיד או חברת המעטים **היו נושאי משרה באותו חבר בני אדם** ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי באותו חבר בני אדם.

"נושא משרה" - מנהל כללי, מנהל עסקים ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, כל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם תוארו שונה, וכן דירקטור, או מנהל אחר הכפוף במישרין למנהל הכללי.

מיסוי חברות ארנק

המצב השני -

הכנסה מיגיעה אישית לפי סעי' 2(2) - אם הכנסת חברת המעטים נובעת מפעילות אותו יחיד בעבור אדם אחר, לרבות בעבור צד קשור לאותו אדם, והיא מסוג עובד עבור מעסיקו, ובלבד שהיחיד אינו בעל מניות מהותי או שותף ב"אדם האחר".

חזקה: יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו, על אף כל דין או הסכם, אם מקורן של 70% או יותר מסך כל הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים בשנת המס, למעט הכנסות מיוחדות או רווחים מיוחדים, הוא בשירות שניתן על ידי היחיד או קרובו כהגדרתו בסעיף 76, לרבות עובדי החברה, במישרין או בעקיפין, לרבות באמצעות חברת מעטים קשורה, לאדם אחד או לקרובו כהגדרתו בסעיף 88, במשך 30 חודשים לפחות, מתוך תקופה של ארבע שנים.

מיסוי חברות ארנק

סעי' 62א לפקודה:

בתום **30 חודשים** יראו את פעולות היחיד כפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו מיום תחילת מתן השירות (לצורך דיני המס בלבד).

הכנסות מיוחדות / רווחים מיוחדים - תמורה לעניין רווח הון, שווי מכירה לצרכי שבח במיסוי מקרקעין ודיבידנד.

לא יראו שירות שניתן על ידי שותף בשותפות, לאותה שותפות, כשירות ש"ניתן לאדם אחד".

הוראות החזקה לא יחולו על חברת מעטים המעסיקה **ארבעה** מועסקים -

- הועסק אדם לא יותר **מארבע שעות** ביום - ייחשב לחצי מועסק.

- הועסק אדם **חלק** משנת המס - חישוב יחסי.

- **אדם וקרובו** ייחשבו למועסק אחד.

הוראות תחולה - לעניין מניין 30 החודשים תימנה גם התקופה שלפני יום התחילה.

מיסוי חברות ארנק

חריגים לחזקה המספרית : חוזר מס הכנסה 10/2017 –

- מקום, ש- 70% או יותר מהכנסות החברה שולמו על ידי גורם שאינו מקבל השירות בפועל, אלא הוא רק הגורם דרכו מועברת ההכנסה לנותן השירות, יש לראות בהכנסה, לצורך מבחן ההכנסות כאמור, כאילו התקבלה מהאדם מקבל השירות בפועל.
- סוכן ביטוח בעל סוכנות ביטוח עצמאית, שבבעלותו תיקי לקוחות, אשר מתקשר באופן ישיר עם לקוחות שונים בהסכם למתן שירותי ביטוח אולם, בפועל מקבל את הכנסתו בגין כל לקוח ולקוח מחברות הביטוח בהן מבוטחים לקוחותיו. המבוטחים מקבלי השירות הם לקוחותיו של סוכן הביטוח ולא חברת הביטוח.
- זמר המופיע באירועים ושמחות, אשר מקבל את כל הכנסותיו מאמרגן המנהל את כל ענייניו לרבות גבית הכספים עבורו.
- יצוין, כי הקביעה מי הוא הלקוח מקבל השירות מבחינה מהותית תלויה במכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 –

הרקע העובדתי

- רופא תושב ישראל אשר עוסק במתן שירותי רפואה בתחום רפואת משפחה.
- כ- 99% הכנסתו של הרופא בשיעור של מקורה מקופת חולים אחת עמה חתום הרופא על הסכם מתן שירותי רפואה.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע במתקניה של הקופה.
- הקופה מספקת לרופא על חשבונה את כל שירותי המרפאה, ובין היתר: שירותי מזכירות ושירותי משרד. הרופא אינו נושא בעלויות שכירות המרפאה ועלויות הקשורות באחזקת המרפאה, כגון חשמל, טלפון, מים, ביטוח צד ג' וכיו"ב.
- מתן שירותי הרפואה מתבצע בימים ובשעות שנקבעו על ידי הקופה.
- נהלי העבודה מוכתבים על ידי הקופה. קביעת תורים לרופא נעשית באמצעות מערכות של הקופה.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 -

הבקשה

- הרופא ביקש להקים חברה אשר תהיה בבעלותו המלאה (להלן: "החברה החדשה") ולהעביר אליה את פעילות מתן השירותים הרפואיים לקופה.
- החברה החדשה עתידה לקבל על עצמה את כל תנאי ההסכם, כך ששירותי הרפואה לקופה יינתנו על ידי החברה באמצעות בעל המניות המהותי באופן בלעדי וזאת כעובד החברה החדשה.
- החברה החדשה לא התכוונה להעסיק עובדים נוספים.

מיסוי חברות ארנק

החלטת מיסוי לא בהסכם מס' 7615/20 -

החלטת המיסוי

החלטת המיסוי קבעה כי הכנסתה של החברה החדשה, הנובעת מפעילות מתן שירותי רפואה על ידי בעל המניות המהותי, יראו אותה כהכנסה שחלות לגביה הוראות סעיף 62א(א)(2) לפקודה, והיא תיחוס לבעל המניות המהותי ותסווג בידי כהכנסה מיגיעה אישית לפי סעיף 2(2) לפקודה - הנימוקים:

- החברה החדשה הינה **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76 לפקודה, שהכנסתה נובעת מפעילותו של בעל המניות המהותי;
- מתקיימת **חזקת ה-70%**, מכיוון שמקורם של מעל 70% מסך הכנסתה של החברה החדשה מדי שנת מס עתיד להיות בשירות הניתן לאדם אחד – הקופה.
- הכנסתה של החברה החדשה עתידה לנבוע מפעילותו של בעל המניות המהותי בשל מתן שירותי הרפואה לקופה, והיא מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד בעבור מעסיקו.
https://046a806b-6848-4116-a904-150-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_9f2e0a4e04c94b60b5219ede7a32f065.pdf

מיסוי חברות ארנק – החבות בדמי ביטוח לאומי

חוזר ביטוח לאומי מס' 1487 מיום 29 בנובמבר 2021

• "בחוק הביטוח הלאומי - ככל שהתקבלו בשומת מבוטח הכנסות החייבות בדמי ביטוח, קרי הכנסות "עצמאי", "שכיר", או "הכנסות שלא מעבודה" הרי שיש לחייבן בדמי ביטוח. לפיכך, לפי סעיף 62א לפקודה, הכנסות שמקורן בייחוס שבוצע על ידי מס הכנסה וסווגו במס הכנסה כהכנסות שכיר או עצמאי, או הכנסות לפי סעיף 3(ט1) לפקודה שבמס הכנסה סווגו כהכנסות שכיר, עצמאי או הכנסות שלא מעבודה, יש לראותם כהכנסות החייבות בדמי ביטוח".

• הביטוח הלאומי רואה בהפרש שבין ההכנסה כשכיר שדווחה בשומה, לבין ההכנסה שדיווח המעסיק בטופס 126, כהכנסה של עצמאי. המוסד מחייב את המבוטח, בעל המניות עצמו, בתשלום בדמי ביטוח כעצמאי.

מיסוי חברות ארנק – החבות בדמי ביטוח לאומי

ביקורת

- חסר עיגון חקיקתי;
- מיסוי רטרואקטיבי;
- העדר כיסוי ביטוחי;
- משלוח הודעות לבעלי מניות רבים בחברות ארנק.

מיסוי בעל מניות מהותי שימוש בנכסי החברה

שימוש בנכסי חברה

• עוסק מורשה יכול בעיקרון לעשות שימוש בכל רווחי העסק לשימוש עצמי.

• בעל מניות מהותי בחברה - סעיף 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות

"משיכה מחברה" – משיכה של כספים מחברה על ידי בעל מניות מהותי או קרובו, או העמדת נכס של חברה לשימושם, והכל במישרין או בעקיפין, למעט משיכה או העמדה לשימוש כאמור המהווה הכנסה אשר חויבה במלוא המס;

"משיכה של כספים מחברה" – לרבות:

(1) הלוואה, לרבות השאלה או כל חוב אחר.

(2) מזומנים, ניירות ערך, פיקדונות וכל ערובה אחרת שהחברה העמידה כבטוחה כלשהי לטובת בעל

המניות המהותי, עד לסכום שהועמד לטובתו.

החריג: סכום מצטבר שלא עלה על 100,000 ₪ ביום כלשהו בשנת המס ובשנת המס שלפניה.

"נכס" לצרכי הסעיף: (1) דירה/כלי טיס/כלי שיט שעיקר השימוש בהם לצרכיו הפרטיים של בעל המניות המהותי (גם מחוץ לישראל); (2) חפצי אומנות/תכשיטים;

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"מועד החיוב במס" –

- במשיכת כספים מחברה – בתום שנת המס שלאחר שנת המס שבה נמשכו (שוטף + שנה).
- בהעמדת נכס לשימוש – בתום שנת המס שבה הועמד הנכס לשימוש ובתום כל שנה לאחר מכן, עד להשבת הנכס (שוטף תמידי).
- סיווג ההכנסה –

- יראו משיכה מחברה, במועד החיוב, כהכנסתו של בעל המניות המהותי לפי המדרג הבא:
 - (א) מדיבידנד – אם היו רווחים בחברה כהגדרתם בסעיף 302(ב) לחוק החברות (יתרת עודפים או עודפים שנצברו בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים).
 - (ב) מהכנסת עבודה – לא חל (א) ומתקיימים יחסי עובד – מעביד.
 - (ג) הכנסה מעסק או ממשלח יד – ברירת המחדל.

• מה דין משיכה מחברה זרה? מה דין בעל מניות זר? (חוזר מס הכנסה 7/2017)

שימוש בנכסי חברה

סע' 3(ט1) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"כימות ההכנסה" –

- **במשיכת כספים מחברה** – יראו כהכנסה במועד החיוב את סכום משיכת הכספים בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) סכום הלוואה שנטלה החברה מתאגיד בנקאי בלבד, לתקופה של שנתיים לפחות, אשר הועבר בתוך 60 ימים לידי בעל המניות המהותי, אשר הוא שנושא בכל עלויות ההלוואה ובלבד שהחברה לא העמידה ערובה כנגד אותה הלוואה.

- **בהעמדת נכס לשימוש** – יראו כהכנסה במועד החיוב את עלות הנכס בניכוי (1) יתרות זכות של בעל המניות המהותי; (2) בנכס שהוא דירה – יתרת ההלוואה מתאגיד בנקאי בלבד שכנגדה שעבוד קבוע של הדירה, אם השעבוד הוא לתקופה של שלוש שנים לפחות.

- **בגין השימוש בנכס עד להשבתו לחברה**, תיזקף לבעל המניות המהותי הכנסת עבודה או הכנסה ממקור אחר (2)(10), לפי הגבוה מבין: (1) שווי השוק בגין השימוש בנכס או (2) השיעור שנקבע לפי סע' 3(ט1) לעניין הלוואה (3.23%), כשהוא מוכפל בעלות הנכס ובניכוי תשלום בשל השימוש.

שימוש בנכסי חברה

**הוספת סעי' 3(ט) - שימוש בנכסי החברה ע"י בעלי המניות
"השבת כספים" –**

הכלל: כספים שהושבו לחברה עד מועד החיוב ונמשכו מחדש בתוך שנתיים מהמועד שבו הושבו, יראו אותם, עד גובה הסכום שהושב מחדש כאילו לא הושבו. החריג: כספים שנמשכו מחדש באופן חד פעמי והוחזרו בתוך 60 ימים.

"השבת נכסים" –

הכלל: נכס שהועמד לרשות בעל המניות המהותי והושב לחברה עד מועד החיוב, ולאחר מכן הועמד לשימושו מחדש בתוך שלוש שנים מהמועד שהושב – יראו אותו כאילו לא הושב.
יתרת זכות שנוכתה –

- הכלל: יתרת זכות שנוכתה מהכנסה ונפרעה בתוך 18 חודשים מהמועד שבו נוכתה – עד גובה הסכום שנפרע, יראו כאילו לא נוכתה.

משיכת בעלים

תקנה 2(6) לתקנות מס הכנסה (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז - 2006

"הפעולות המפורטות להלן הן תכנון מס החייב בדיווח:

...

(6) פרעון חוב של יחיד בעל מניות מהותי בחבר-בני-אדם לחבר, כולו או חלקו, בסכום של 1 מיליון שקלים חדשים לפחות, ברבעון האחרון של שנת מס, ובלבד שברבעון הראשון של שנת המס העוקבת, גדל סכום החוב של בעל המניות המהותי בחבר או של קרובו, לחבר, בשיעור שלא יפחת מ-25% מסכום החוב שנפרע כאמור;"

הרציונל – סגירת יתרת משיכת בעלים בסוף השנה, ו"פתיחתה" מחדש בתחילת השנה העוקבת, על מנת שמשיכת הבעלים לא תופיע במאזן, מהווה תכנון מס עליו יש לדווח באופן מיוחד.

מיסוי רכישה עצמית של מניות חברה

רכישה עצמית

סעיף 1 לחוק החברות:

"חלוקה" – מתן דיבידנד או התחייבות לתיתו, במישרין או בעקיפין, וכן רכישה; ולענין זה, "רכישה" - רכישה או מתן מימון לרכישה, במישרין או בעקיפין, בידי חברה או בידי חברה בת שלה או בידי תאגיד אחר בשליטתה, של מניות החברה או של ניירות ערך שניתן להמירם למניות החברה או שניתן לממשם במניות החברה, או פדיון של ניירות ערך בני פדיון שהם חלק מהונה העצמי של החברה בהתאם לסעיף 312(ד), ולרבות התחייבות לעשיית כל אחד מאלה, והכל, ובלבד שהמוכר אינו החברה עצמה או תאגיד אחר בבעלותה המלאה של החברה;

רכישה עצמית

חוזר 10/2001 - "השפעת חוק החברות החדש על דיני המס"

- רכישה עצמית המבוצעת מכל אחד מבעלי המניות- פרו ראטה תראה כחלוקת דיבידנד.
- רכישה אחרת, תראה כמכירת מניות, החייבת במס רווחי הון ברמת בעל המניות המוכר.

חוזר 2/2018 - היבטי מס של רכישה עצמית

- כל רכישה של חברה את מניותיה (רכישה עצמית) מהווה דיבידנד.
- רכישה עצמית שאינה תואמת את שיעורי ההחזקה של בעלי המניות, מהווה חלוקת דיבידנד לכל בעלי המניות בשלב הראשון, ומכירת נכס בין בעלי המניות בשלב השני.

רכישה עצמית

פסק דין ברנובסקי (ע"מ 21268-06-11) (2014)

- בין בעלי שליטה בחברה (אח ואחות) התגלע סכסוך, בעקבותיו החליטו להפריד את החזקותיהם, באופן שהחברה תבצע רכישה עצמית של מניות האחות, תמורת 37.5 מיליון ₪. פקיד השומה טען כי רכישה עצמית היא למעשה דיבידנד שחולק מהחברה לבעלי המניות. הנישום (האח) טען כי רכישה עצמית היא פעולה שבין החברה לבין האחות, ואילו הוא לא קיבל תמורה כלל.
- בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה. נקבע כי אמנם, ברכישת עצמית השווי הכלכלי של המניות שבידי בעלי המניות הנותרים לא משתנה, אך האחים השתמשו בקופת החברה כאמצעי לתשלומי איזון במסגרת חלוקת כלל נכסי המשפחה, ועל כן, יש לראות רכישה כזו כחלוקת דיבידנד לנישום. על כן, נקבע כי בשלב הראשון החברה חילקה לאחים דיבידנד בסך 37.5 מיליון ₪, ובשלב השני רכש האח את מניות האחות בתמורה לחלקו בסכום הדיבידנד שחילקה החברה.
- בנוסף, נקבע כי מדובר ב"עסקה מלאכותית", שכן לא היה טעם מסחרי ברכישת המניות העצמית על ידי החברה.

רכישה עצמית

פסק דין בר ניר (ע"מ 1100/06) (2014)

- בין בעלי מניות בחברה נתגלע סכסוך, ובעקבותיו הוחלט שאחד מבעלי השליטה בחברה, יפרוש ממנה, באופן שבעלי המניות האחרים ירכשו את מניותיו, ולאחר מכן החברה תרכוש מהם את אותן מניות.
- הנישומה דיווחה על העסקה כרכישת מניות ומכירתן לחברה, בה התמורה שווה לעלות. דהיינו, לא נוצר לנישומה רווח הון.
- פקיד השומה קבע, כי מלוא הסכום ששולם לבעל המניות הפורש מהווה דיבידנד, ולחלופין, שהרכישה העצמית היא "עסקה מלאכותית" ויש לראות את הסכום שהחברה העבירה לנישומה כהכנסה מדיבידנד, ממשכורת או ממקור אחר.
- בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת פקיד השומה, וקבע כי כוונת הצדדים הייתה שמניותיו של בעל המניות הפורש לא יימכרו לחברה אלא לבעלי המניות הנותרים, בעוד החברה סיפקה את המימון לכך. עוד נקבע כי לא הייתה לחברה סיבה לרכוש את המניות, ולפיכך, מדובר בעסקה מלאכותית ופקיד השומה היה רשאי להתעלם ממנה. בהסתמך על עניין ברנובסקי, מגיע בית המשפט למסקנה, כי יש הנישומה קיבלה דיבידנד.

רכישה עצמית

עמדה חייבת בדיווח מספר 42/2017:

- במקרה של רכישה עצמית של מניות החברה, יראו את סכום הרכישה כדיבידנד שחולק לבעלי המניות בחברה הרוכשת, גם לגבי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם במסגרת הרכישה העצמית.

חוזר 2/2018:

- ככלל, ברכישה שאינה פרו ראטה - הסיווג יתבצע בהתאם לאחת מהגישות הבאות:
- גישה 1 – בשלב ראשון, חולק דיבידנד בסכום כולל לפי סכום הרכישה לכל אחד מבעלי המניות טרם הרכישה לפי חלקו היחסי. בשלב שני, בעלי מניות הנותרים רכשו מבעל המניות היוצא את מניותיו בסכום הדיבידנד שקיבלו (ברוטו).
 - גישה 2 – בשלב ראשון, בעלי המניות הנותרים רכשו את מניות בעל המניות המוכר בסכום הרכישה לפי חלקם היחסי בחברה. בשלב שני, העבירו בעלי המניות הרוכשים את המניות לחברה בתמורה לסכום הרכישה – למעשה מדובר ברכישה פרו-רטה בידי בעלי המניות הנותרים (דיבידנד). עמדת החוזר – תחול רק אם בעל המניות המוכר מכר את כל מניותיו.

רכישה עצמית

עניין בית חוסן - ע"מ 71455-12-18 (2020)

הרקע: סכסוך בין בעלי מניות

- **"עמדת המשיב בערעור דנן עומדת בסתירה לאבן היסוד בשיטת המס המגולמת ב"עקרון המימוש", שכן במקרים דוגמת זה הנדון, גם אילו ניתן היה לקבוע כי נוצר רווח כלשהו לבעלי המניות הנותרים (וספק גדול אם כך) הרי שבוודאי לא ניתן לומר כי היה מימוש של רווח כלשהו".**
 - **"המשיב מבקש ליצור הכנסה רעיונית בידי בעלי המניות הנותרים - דיבידנד רעיוני - אך לטעמי, ללא כל צידוק בדיון.**
 - **אין במקרה הנדון אירוע מס, משום שאין רווח, וממילא אין מימוש של רווח ואין מקום לחרוג מ"עקרון המימוש" בנסיבות דנן, מחמת שלא מתקיים אף אחד מן הנימוקים והשיקולים המצדיקים מיסוי בנקודת הזמן של ביצוע עסקת הרכישה העצמית - אין נזילות, אין אומדן מדויק ואין וודאות".**
- הערעור התקבל

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 (2021)

הרקע: פיצול עסקי בין אחים

- "בעקבות עיגונה בחקיקה של האפשרות לרכישת מניות החברה על ידי החברה עצמה, לא הוכנסו שינויים בפקודת מס הכנסה, ולא שולבה בה הוראה ספציפית הקובעת מהן השלכות המס של רכישה עצמית של המניות, ולפיכך חלות על רכישת המניות העצמית הוראת הפקודה הכלליות העוסקות במיסוי דיבידנד ובמיסוי רווח הון.
- העודפים שימשו למימון רכישת הזכויות בחברה, חלף מימון עצמי של הרכישה על ידי המערער, באמצעות הון עצמי או באמצעות מימון חיצוני כגון הלוואה בנקאית אישית.
- אילו היה מימון העסקה נעשה בדרך אחרת, ולא באמצעות רכישה עצמית של המניות, ואילו תמורת המניות הייתה משולמת מכספו הפרטי של המערער, או מהלוואה שנטל במישרין, היה האח משלם מס על רווח הון במכירת המניות, כפי ששילם בפועל, ואולם העודפים היו נותרים בחברה, ובעתיד, כאשר היו מחולקים למערער כדיבידנד, היה המערער משלם בגינם מס הכנסה להשלמת שיעור המס השולי.

רכישה עצמית

עניין מאיר סיידה - ע"מ 38924-02-19 - המשך:

- שעה שנעשה כאמור שימוש בעודפים למימון רכישת המניות, ולאחר הרכישה העצמית לא קיימים עוד עודפים בידי החברה, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד ולחייבם במס במועד עתידי כלשהו. לא מדובר אפוא בהקדמת עיתוי אירוע המס, אלא בעקיפת אירוע המס החל בחלוקת הדיבידנד. הואיל והעודפים חולקו במסגרת הרכישה העצמית, לא ניתן יהיה לחלקם בעתיד כדיבידנד וכפועל יוצא לא יחויבו עודפים אלו במס לעולם.
- הערעור נדחה (בית המשפט אימץ את העמדה הראשונה של פקיד השומה אך הפחית במקביל את סכום עסקת המכירה בין בעלי המניות).

חברה משפחתית

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

64א (א) הכנסה חייבת, לרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין (בסעיף זה – הכנסה חייבת) והפסדים של חברה שחבריה הם קרובים לפי פסקאות (1) או (2) להגדרה "קרוב" בסעיף 88 (להלן – חברה משפחתית) ייחשבו מיום התאגדותה, לפי בקשתה שתומצא לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים לאחר התאגדותה, כהכנסתו או הפסדו של החבר שהוא בעל הזכות לחלק הגדול ביותר ברווחים בחברה או של החבר שהחברה ציינה בבקשתה שהוא אחד מבעלי הזכויות לחלקים השווים והגדולים ביותר ברווחים בה ואשר הסכמתו בכתב צורפה לבקשה (בסעיף זה – הנישום), ויחולו הוראות אלה:

(1) רווחים שחולקו מהכנסות החברה בשנים שהמס שהיא חייבת בו חושב על פי סעיף זה (להלן בסעיף זה – תקופת ההטבה) וכן רווחים שמקורם בדיבידנד החייב במס לפי סעיף קטן (א3) יראו כאילו לא חולקו, וזאת אף אם חולקו לאחר תקופת ההטבה או לאחר שהחברה חדלה להיות חברה משפחתית;

חברה משפחתית סעיף 64(א) לפקודה

(5) ניתן לגבות את המס על הכנסת החברה, לרבות מקדמות, הן מהחברה והן מהנישום;

(6) הפסדים שהיו לנישום לפני תקופת ההטבה אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסת החברה;

(8) זכאי הנישום להטבות לפי הוראות סעיפים 9(5), 14(א) או (ג) או 97(ב), או להקלות ממס או לפטורים הניתנים לפי פקודה זו לתושב חוץ בשל היותו תושב חוץ, יינתנו ההטבות רק לפי חלקו היחסי של הנישום ברווחי החברה.

הוראות נוספות:

(א1) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בנישום תנאי כאמור בסעיף קטן (א), יהא הנישום חבר אחר שתנאי כאמור מתקיים בו ושעליו הודיעה החברה בתוך 60 ימים מיום שחדל להתקיים התנאי האמור; לא הודיעה החברה כאמור, תחדל החברה להיות חברה משפחתית הזכאית להחלת הוראות סעיף קטן (א) (להלן – חברה משפחתית זכאית) מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בנישום התנאי האמור

(א2) אם בתוך שנת המס חדל להתקיים בחברה תנאי כאמור בסעיף קטן (א), תחדל החברה להיות חברה משפחתית זכאית מתחילת שנת המס שבה חדל להתקיים בה התנאי האמור.

חברה משפחתית

אופן חישוב ההכנסה החייבת בחברה משפחתית: ע"א 1038/17, אור שרה בע"מ

- **שומת הכנסת החברה המשפחתית תבוצע באופן הבא:** בשלב הראשון יש לקבוע מהי הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית. בשלב זה שולט משטר מס תאגידי. כך, רוח ההון הריאלי יחושב לפי הגדרת "מדד" הרלוונטית לחברה. בשלב השני יש לקבוע את חבות המס. בשלב זה עשוי לחול משטר המס של היחיד, תוך בחינה פרטנית של כל מקרה ומקרה, ולאור תכליות חקיקת המס הרלוונטית.
- רק לאחר שמסתיימת העמסתו של קרון ההכנסה החייבת של החברה המשפחתית, הוא עוזב את תחנת החברה, ונוסע אל תחנת היחיד - שם ניתן לפרוק אותו ולהעניק לו מאפיינים של הכנסת יחיד.

חברה משפחתית

שיקולים בהקמת חברה משפחתית

- חברה משפחתית באופיה;
- הטבות מס לנישום המייצג – פטור 9(5) לפקודה (ע"א 896/90), תושב ישראל לראשונה וכו'.
- מס שולי;
- פעילות השקעתית באופיה;
- הגנה תאגידיית;
- שיקולי קיזוז הפסדים;
- **מלכודת הביטוח הלאומי (עניין רפא"ל נחשתן) (ב"ל 64018-11-16) - החל משנת 2018 יחויבו בעלי המניות בחברה משפחתית בדמי ביטוח לאומי כל אחד בהתאם לזכאותו לרווחי החברה. סעיף 373א לחוק הביטוח הלאומי - "הפיקה חברה מהחברות המנויות בסעיפים 64 עד 64א1 לפקודת מס הכנסה, לפי העניין, הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, בשנת מס פלונית, יראו את ההכנסה האמורה כאילו חולקה בסוף אותה שנת מס לחברי החברה או לבעלי המניות בה, לפי העניין, והכל בהתאם לזכאותם היחסית ברווחי החברה במועד האמור."**

חברת בית

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

חברת בית היא חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76, שמתקיימים בה כל אלה:

(1) מספר בעלי המניות בה אינו עולה על 20; לעניין זה –

(א) היה תאגיד שקוף בעל מניות בחברה, יראו כל אחד מבעלי הזכויות בתאגיד השקוף כבעל מניות בחברה;

(2) אין בין בעלי המניות בחברה תאגיד שקוף שיש באפשרותו לבחור בכל שנת מס את אופן המיסוי שלו,

חברת בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(3) כל נכסיה החל מהיום שבו חלפו שישה חודשים מיום התאגדותה הם אחד או יותר מאלה:

(א) בניין או קרקע שהושלמה בניית בניין עליה בתוך חמש שנים ממועד תחילת החזקת החברה בקרקע; המנהל רשאי להאריך את התקופה הנדרשת להשלמת הבנייה כאמור בשנתיים, מטעמים מיוחדים שיירשמו; לעניין זה, "השלמת בנייה" – השלמת בניית מבנים ששטחם הכולל 70% לפחות מהשטח הניתן לבנייה לפי התכנית החלה עליהם;

(ב) מזומנים המשמשים אותה לרכישת נכסים כאמור בפסקת משנה (א), ובלבד שתחזיק במזומנים לכל היותר 12 חודשים מתום שנת המס שבה הושקעו בחברה, או מזומנים בשל רווחים שלו חולקו היו חלות עליהם הוראות סעיף קטן (ג)(1);

(ג) מניות בחברה שמתקיימים בה כל שאר התנאים בסעיף קטן זה;

(ד) מניות באיגוד מקרקעין, כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין, שנרכשו מאדם אחר, ובלבד שהרכישה הביאה להחזקה של יותר מ- 50% מאמצעי השליטה, כהגדרתם בסעיף 88, באיגוד;

(4) החברה עוסקת רק בהחזקה, במישרין או בעקיפין, של בניינים או קרקע כאמור בפסקה (3)(א);

חברה בית (סעיף 64 לפקודה לאחר תיקון 245)

(5) לגבי חברה תושבת חוץ, היא תאגיד שקוף גם במדינה או במדינות שבהם היא תושבת;

(6) על החברה לא חל חוק לעידוד השקעות הון, ואולם פרק שביעי 1 לחוק האמור יכול שיחול עליה, לעניין הטבות מס הניתנות גם ליחיד;

(7) החברה ביקשה להיחשב כחברת בית, בהודעה שחתמו עליה כל בעלי המניות ונמסרה לפקיד השומה בתוך שלושה חודשים מיום התאגדותה.

הכלל -

(ג) הכנסתה החייבת והפסדיה של חברת בית ייחשבו, מיום התאגדותה, כהכנסתה החייבת והפסדיהם של בעלי מניותיה, בהתאם לחלקם בזכויות לרווחי חברת הבית, ויחולו הוראות אלה:

(1) יראו את רווחי חברת הבית שחויבו בשיעורי המס של יחיד לפי סעיף זה וחולקו, בין בתקופה שבה החברה היתה חברת בית ובין לאחר שחדלה להיות חברה כאמור, כאילו לא חולקו.

חברה בית

שיקולים בהקמת חברת בית

- השקעה מפוזרת בנדל"ן;
- שיעור מס מוטבים על הכנסות משכר דירה (פסק דין נטע עצמון);
- אפשרות להנות ממס שבח בעת מכירת נכס הנדל"ן;
- פעילות השקעתית באופיה – חשיפה למס שולי;
- הגנה תאגידיית;
- אפשרות לסיווג LLC כחברת בית – סעיף 2.6 לחוזר מס הכנסה 2/2019.
- חשיפה לדמי ביטוח לאומי – סעיף 373 לחוק הביטוח הלאומי עניין נחושתן (ב"ל 11-64018-16) רשומון מס מס' 139:

[https://046a806b-6848-4116-a904-](https://046a806b-6848-4116-a904-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf)

[20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf](https://046a806b-6848-4116-a904-20ebeaf1fe53.filesusr.com/ugd/54076f_e1b2f24f906140a4af16cf2593f8a89c.pdf)

שותפויות

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

סעיף 63(א) לפקודה קובע:

הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה;

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

פרשנות החב"ק

- **שותף פעיל** הוא שותף שבדרך כלל משקיע בשותפות, עובד בעסק או במשלח-יד, אחראי להפסדים של השותפות ושותף בהחלטות השותפים. שותף כזה, הכנסתו תהיה בגדר **הכנסה מיגיעה אישית**.
- **שותף פסיבי** הוא שותף שהשקיע בשותפות, לוקח חלק בהחלטות השותפות אך אינו עובד בפועל באופן פעיל בשותפות. הכנסת שותף זה תהא בגדר **הכנסה מעסק או ממשלח-יד**.
- **שותף פיקטיבי** הינו אדם הנחזה לשותף, אך למעשה אינו אחראי להפסדי השותפות, אינו עובד בעסק ואינו נוטל חלק בהחלטות בנוגע לניהול העסק או למשלח-היד.

מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

פרשנות החב"ק:

- הוראות הסעיף יחולו בקביעת הכנסתם של השותפים הפעילים והפסיביים בלבד. הדרישה של הסעיף היא שבשותפות יהיו לפחות שני שותפים פעילים, ורק בהתמלא תנאי זה זכאים יתר השותפים הפסיביים להחלת ההוראות לגבי הכנסתם.
- העיקרון המנחה הוא שהשותפים הם העוסקים בעסק והם אלה שמפיקים את הרווחים. סעיף 63(א) קובע, כי יש לראות את החלק מהכנסת השותפות, שכל שותף זכאי לו בשנת-המס, כהכנסתו של השותף.
- כדי לקבוע את חלקו של כל שותף בהכנסת השותפות ישנו שלב מקדמי וטכני, שבו נעשה חישוב ההכנסה בשותפות (עד לשלב הניכויים האישיים); משלב זה מייחסים את התוצאה לשותפים, ואז יש לחשב את ההכנסה של כל שותף ושותף.

מיסוי שותפוית

שיקולים בהקמת שותפות

- מבנה גמיש תאגידי;
- הטבות מס אישיות לשותפים;
- אפשרות למכירת הזכות בשותפות;
- חשיפה למס שולי;
- תזכיר חקיקה לתיקון ההסדר החקיקתי בפקודה

פעילות במישור המיסוי הבינלאומי

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

"חבר בני אדם" - מוגדר בסעיף 1 לפקודה כתושב ישראל לצרכי מס אם התקיים בו אחד מאלה:
(1) הוא התאגד בישראל; (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל... (מבחן השליטה והניהול)

• מבחן השליטה והניהול בוחן שורה של זיקות לפיהן נקבע האם קיימת שליטה וניהול בישראל.

עניין חברת שי צמרות (ע"מ 13-05-32172):

"תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".

מיקום בעלי השליטה ומידת מעורבותם

פעילות באמצעות חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב לפקודה -

"**חברה נשלטת זרה**" - חבר בני אדם שהוא תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

(א) מניותיו או הזכויות בו אינן רשומות למסחר בבורסה...;

(ב) רוב הכנסתו בשנת המס היא הכנסה פסיבית או שרוב רווחיו נובעים מהכנסה פסיבית...;

(ג) שיעור המס החל על הכנסתו הפסיבית במדינות החוץ אינו עולה על 15%;

(ד) (1) למעלה מ-50% באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי

תושבי ישראל..."

"בעל שליטה בחברה נשלטת זרה שיש לה רווחים שלא שולמו, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים."

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב(א):

"חברת משלח יד זרה" - חבר בני אדם תושב חוץ, שמתקיימים בו כל אלה:

- (1) אם הוא חברה - הוא **חברת מעטים** כמשמעותה בסעיף 76(א);
- (2) 75% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה בו מוחזקים, במישרין או בעקיפין, בידי יחידים תושבי ישראל;
- (3) בעלי השליטה או קרוביהם, המחזיקים יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, ב-50% או יותר באחד או יותר מאמצעי השליטה, עוסקים בעבור החברה במשלח יד מיוחד, במישרין או באמצעות חברה שבה הם מחזיקים במישרין או בעקיפין, באמצעי שליטה בשיעור של 50% לפחות;
- (4) מרבית הכנסתה או רווחיה של החברה בשנת המס, מקורם במשלח יד מיוחד;

פעילות באמצעות חברה תושבת חוץ

סעיף 75ב(ד):

- בעל מניות תושב ישראל שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים, ויחול עליו שיעור המס הקובע בסעיף 126(א).
- בעל מניות שזכאי להטבות לפי הוראות סעיף 14(א) בשל היותו תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, יינתנו לו ההטבות לפי אותו סעיף בשל חלקו היחסי ברווחי חברת משלח היד הזרה אשר הופקו או נצמחו בחוץ לארץ, כל עוד טרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל.
- מס נוסף בעת חלוקת הדיבידנד בפועל בכפוף להתאמות וזיכוי מס זר.
- חוזר מס הכנסה 3/2016.

פעילות באמצעות הקמת חברה תושבת חוץ

הגדרת המונח "בעל שליטה" בסעיף 75 לפקודה – חברת נשלטת זרה וחברת משלח יד זרה

- **"בעל שליטה"** - תושב ישראל המחזיק, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר, ב-10% לפחות באחד מאמצעי השליטה בחבר בני אדם, באחד ממועדים אלה:
 - (1) בתום שנת המס;
 - (2) ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שלאחריה;
- **"יחד עם אחר"** - יחד עם קרובו וכן יחד עם מי שאינו קרובו, אם הם תושבי ישראל ויש ביניהם שיתוף פעולה דרך קבע על פי הסכם בענינים מהותיים של החברה, במישרין או בעקיפין;
- **"אמצעי שליטה"** - כהגדרתם בסעיף 88.
- **"קרוב"** - כהגדרתו בסעיף 88, שהוא תושב ישראל.

הגדרת תושב חוזר ותיק ותושב ישראל לראשונה

• סעיף 14(א) מספק פטור ממס, בישראל, לתושב ישראל לראשונה ולתושב חוזר ותיק, כדלקמן:
14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה –

....

תושב חוזר ותיק" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

עמדות חייבות בדיווח

עמדה מספר 75/2019 - דיבידנד רעיוני בחמי"ז לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל

לראשונה

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ד) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנה שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

עמדות חייבות בדיווח

עמדה מספר 73/2019 - דיבידנד רעיוני בחנ"ז לתושב חוזר ותיק, לתושב ישראל

לראשונה או לתושב חוזר

מועד אירוע חלוקת הדיבידנד הרעיוני לפי סעיף 75ב(ב)(1) לפקודה הינו בתום שנת המס. לפיכך, הדיבידנד הרעיוני לבעל שליטה שהינו תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(א) (ככל שתקופת ההטבות הסתיימה במהלך שנת המס ולא בתום שנת המס), יקבע בהתאם לגובה חלקו ברווחי החברה שנצברו באותה שנה (ולא רק ברווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה). עמדה זו תחול בשינויים המחויבים גם לגבי תושב חוזר בשנת המס שבה הסתיימה לגביו תקופת ההטבות שבסעיף 14(ג).

עמדות חייבות בדיווח

עמדה מספר 18/2016 - דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(ד)(3) מיוחס בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א). ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 5/2016.

עמדות חייבות בדיווח

עמדה מספר 31/2016 - רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה

במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.

AMPELI

TAX LAW OFFICES

תודה על ההקשבה!

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

office@ampeli-tax.co.il

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן